

# 基本会计理论中的“事项法”

乔治·H·索特 著 张敏 译

原载：美国《会计评论》1969年第1期

1966年，在经过两年的努力后，AAA的一个委员会（即“发展基本会计理论报告委员会”——译者注）发表了《基本会计理论说明书》。毫无疑问，该说明书中最惊人的是支持现行成本法及提倡双重计量属性（历史的和现行的）报告。然而，更令人吃惊的是，虽然委员会中几乎全体成员都同意这些建议，但这些建议是通过两种非常不同的方法得出的，这两种方法来源于两种很不同的会计基本概念。这种分裂不是仅局限在委员会成员间，相反，在外部，这似乎成了更广泛和更普遍的差异的代表。委员会内外的绝大多数人信奉的是被我定义为会计“价值法”的观点。而少数派（有时往往只有我一个人）的观点则是我所说的“事项法”。据我所知，这个在过去曾被人暗示过的观点从未被明确地说明，但它却可能有深远的含意。本文试图描述并比较这两个学派，提出理由并说明事项法对会计理论的重要性，并研究《基本会计理论说明书》中所得出的结论中的逻辑性。我希望，这不仅提供见解并有助于分析和评价该说明书，而且可能会引发人们对一种新的会计方法的讨论与批评，并提出研究和实验的新途径，使会计对现今的环境更敏感。

## 一、两种观点——价值法与事项法

### （一）价值理论

委员会中的价值学派（他们更希望被称为“使用者需求学派”）认为，使用者的需求是已知的，并且被非常充分地确定，这样，会计理论能够推断地得出并为有效的和有用的决策模型提出最佳输入值。绝大多数的价值学派理论家把会计的目的设想为提出最佳的收益和资本价值或各种价值。这导致了成本与收入的适当配比原则的盛行。这个假设是“适当配比”使成本与收入结合起来以提出正确的收益数字或各种数字——这个数字或这些数字对使用者的决策模型是最佳的。

价值法受到了很多的批评：

1、因为会计数据有很多的和不同的用途，所以不可能指定对范围广泛的可能用途来说是最佳的输入值。

2、对每一个具体的用途，不同的使用者利用范围广泛的各不相同的决策模型，这些模型的差异到现在为止一直无法详述、定义或确定。而且，经济学家和会计师都不能提出理论上正确的决策模型。

3、价值理论具有不必要地限制。因此象租赁和承诺之类的事项到现在往往被排除在会计范围之外，至少部分地是因为这些事项不影响收益或净资产价值。这种关于提出收益和资产价值（这不过是试图调整现金流出与现金流入之间的时滞）会计定向阻碍了可能用更复杂的技术构建更精巧的时滞模型的发展。

4、在解释会计学的许多新发展上，价值理论是帮不上忙的。比如，收益理论不能为目前的损益表中采用的分项合计的方法（比如销售收入合计、销售成本合计等）提供理论基础，也无助于解释资金表的主张、在对为多元化企业集团和其他许多新问题提供帮助上也帮不上

忙。

## （二）事项理论

事项理论的支持者认为，会计的目的是提供关于可能在各种决策模型中有用的相关经济事项的信息。他们把会计的职能看成是从决策程序中除去的一个层面。会计提供能让各个使用者为其决策模型生成输入值的相关经济事项的信息，而不是直接为未知的或可能不可知的决策模型提出输入值。换言之，考虑到当前的水平，较少而不是较多的整合是恰当的。使用者，而非会计人员，必须对其预测一致的数据及效用函数进行汇总、指定权数和计值。事项法的支持者认为，整合与会计人员估价所造成的信息损失比相联的利益更大。尽管他们同意会计人员的建议权数和评价值得传达，但他们会坚持这些权数要用分类形式传达，以使使用者也能一直获得可用的非加权的原始数据。

在一点也不知道会计数据是如何被使用时这个观点似乎特别适合，而且在更多的有关决策模型的知识可以获得的时候，这种观点似乎更可取。使与“事项法”而非“价值法”一致的适当的决策模型具体化是可能的。例如，一个投资者试图预测一个厂商在未来某个时点的价值，他可能利用两种方式：（1）他可能将他对未来价值的估计建立在本期收益的趋势、规模和可变性或其它总价值的基础上；（2）要不然，他可能希望用当前的会计资料来预计具体的未来事项，然后将其对未来价值的估计建立在这些被预测事项的基础上。也就是说，他可能希望预测收益或者是希望预测销售额、销售成本、税金等等。第一种模式与价值法更一致，而第二种则与事项法一致。

可能有人会提出批评，认为事项法同价值法一样，在很大程度上依赖于对使用者的模型的了解。理由如下：关于何种事项为相关的（很显然，并不是所有的事项都能被记录下的）的决定是来自而且只能来自使用者心目中的需要。这样，使用者的需求还是必须被人了解。这一点是正确的，但是，有一点似乎很清楚：比起决定数据如何拟合具体的决策模型及该指定何种具体的权数，决定事项是否与一个模型相关的决策模型需要了解的更少，在决定某个事项是否与某个模型相关时，我们需要了解更少的关于决策模型的信息。前述的租赁例子中，在事项法下，仅需要确定关于租赁、承诺或订单的信息适合于许多决策模型，因为这些信息是列入会计报告的。不管在哪一点上，用不着去证明在收益评价模型该信息该如何被加权才是正确的。

## （三）是否总合

两个学派之间真正的分歧在于：会计报告中何种程度的整合与评价是合适的，以及由谁来进行总合与评价。至于谁来总合或评价的问题并不是只有会计才有的，正如 Ijiri 指出的：“任何总合往往牵涉到信息的损失，因为所得到的‘总价值’可能由许多——也可能是无限多——的不同的成分组成。”值得注意的是，在两个迥异的领域目前一直在向着提供较少总合数据的方向发展。在现代统计学中，仅仅报告置信空间不再被认为是一种好的形式，相反，要求的是全面提供原始的数据或分布。考虑到其损失函数，只有使用者自己才能确定什么是显著的或什么是不显著的。在天气预报中，我们不再被告知是否会下雨或下雪。相反，提供给我们的是各种概率估计值，我们自己必须决定是否带伞或派出工作人员。提供给我们的是基本的原始数据，而我们必须指定与各个效用函数一致的数值。

人们对会计收益有各种各样的看法。如认为它是还有多少资金可用以及资金是否同先前一样充裕的度量值，认为它是管理效率的度量值或看成是预测未来价值的基础。但所有这些看法中的每一个都依赖于个人的预期、个人的偏好函数及个人的决策模型，而不是依赖于“成

本与收入合理配比”这种从未得到明确定义的概念。不幸的是，这种试图配比、指定权数来生成价值，及试图集计进收益数字的行为，破坏了有关重要基本事项的可能有用的信息，并增加了可能的计量误差与偏倚。损益表上的每一个项目至少是两个程序——基本事项，及会计人员将这些事项分配到特定期间——的结果。这种分配有进行配比以便于获得“真实的”收益数字或其它数字的目的。比如，试图用后进先出法与先进先出法来产生更好的收益数字，但是，这两种方法都破坏了有关耗用事项的信息。不论是采用后进先出法还是先进先出法中的哪一个，用不同价格购进的两个相同单位的耗用当然要加以不同的描述。关注于比较两个期间的耗用活动的使用者是不能在由计量过程（不管是后进先出法还是先进先出法）造成的变化与企业保证适当配比的耗用水平的实际差异之间作出区别的。

递延税款试图保证成本与收入的合理配比，但也因此破坏了有关当期纳税的信息。企图保证适当配比的传统的分摊成本法破坏了关于生产投入与产出的信息，因为已售产品与存货的成本变成取决于生产与销售的水平。

由于整合而导致的信息损失也体现在资产负债表中。当然，每一个资产负债表帐户都是两类或更多类事项（记录帐户借方与贷方的事项）的总合。在很多情况下，如此总合的事项在类型、可计量性及可变性上存在很大的变化，并因此破坏了许多有关具体事项的信息。例如，如果采用现行成本法或价值法，购置活动与耗用活动及环境变化将混在一起，而每一个具体事项的重构能力被削弱。购置与摊销或购置与转让是非常不同的事项，在资产与负债帐户中将 these 事项结合到一起会破坏有关每一事项的信息。

正如已经提到过的，收益与资本力图处理现金流出与流入之间的时滞。考虑到方法论与计量技术当前取得的进步，这些处理方法似乎成了不必要的粗略和原始。事项法建议的提供较少集计的数据可能会引发对更复杂但更有用的时滞预测模型的研究，这些模型会因不同的行业、厂商、时期或个人而异。

## 二、事项法的一些重要性

这不是详述事项法某些可能的长远重要性的适当方法。随后，我打算思考与事项法相称的会计报告的类型。即使在现有的会计框架下，也有若干可能有助于解释这个观点的“事项”理论的蕴含。

### （一）资产负债表

目前时兴的说法是：资产负债表或财务状况表已失去其绝大多数（如果不是全部的话）的重要性。但对于事项学派理论家来说则非如此。我们不是将资产负债表视为价值报表或财务状况表，而是将其视为自会计单位成立以来发生的所有会计事项的间接共享。这种间接共享是通过总结所有事项（根据用于描述这些事项的名称）的影响然后报告随后发生的平衡来提供的所有事项的发生额及余额获得。因此，对存货既不报告其价值，也不报告其成本，而是描述已发生的购置与耗用活动。这种观点有许多优点。它不打算报告未取得的东西（如价值），而且确实使对被描述的事项的了解和分析变得更容易。例如，如果存货数字被看作是存货的反映的话，那么，在价值理论条件下，会计人员必须以某种方法使他所用的特定成本或价值数字合理。如果被采用的是历史成本法，那么忽略价值的存货反映的正确性不可避免地显现出来。如果价值被采用的话，那争论就集中在是该价值而非其它价值的证明上。要证明是历史成本还是任何一种价值的反映当然是困难的。判断历史成本或价值相当困难，但对事项学派理论家来说，这种困难不会产生如此严重的问题。假设被采用的是原始成本，在事项法的条件下这不过是意味着被记录的是购置与耗用事项，而非环境的变化，原始成本无须

被证明是正确的。当然，可能有人会强烈反映缺乏有关环境事项（如价值变化）的信息，但人们接受有关被描述事项的信息（如购置和耗用）然后以任何适当的方式使用这些信息。

我们可由事项法导出关于资产负债表结构与说明的作业规则。以下是可能的规则：资产负债表的结构应该便于使被集计的事项重组能力最大化。不同的使用者可能因此而产生他自己感兴趣的有关特定事项的信息。资产负债表的目的之一是为了方便编制资金表及提供重要事项的同类报告。

## （二）损益表

对价值学派理论家而言，损益表的目的只不过是报告收益价值或其它价值。而在事项法条件下，损益表的目的是提供有关厂商经营事项或活动的直接信息。会计利用两种形式的信息：一种是所有事项的间接信息或有效信息（资产负债表），另外一种某些事项的直接信息、具体信息或事项信息（损益表，现金流量表，生产表及资金表等），事项学派理论家主要关注的并不是最终的收益数字，而是关注厂商重要的经营活动的描述。损益表更好的名称可能是“经营事项表”，事项法理论可以为损益表提出一个作业规则，例如，对每一事项的描述在一定程度上应便于在考虑到外生变化的情况下对同一事项在未来时期的预测。通过对哪种定量可更可靠地预测未来的纳税进行调查研究，递延税项的问题就得到解决。后进先出法与先进先出法都会被摒弃，因为这两种方法妨碍了预测存货未来的购置与耗用的能力。

事项学派可以说明损益表的现有结构是正确的，因为它报告了诸如销售额、销售成本等这样一些子集计，因为这些事项都被认为是至关重要的经营事项，在事项表已经影响到会计结构的时候，这或许是一个例子。

## （三）资金表

刻板地出于其信条的价值学派理论家们在证明该表是正确的时候碰上极大的困难。他们相当软弱地表示，“资金表的基本目的是说明在该表所包括的时期内营运资金的变化情况”。这种观念无疑低估了资金表的功用，而且引起了关于营运资金的恰当定义这样一些无价值的讨论。事项学派认为此表是“融资与投资事项表”。营运资金帐户仅仅代表一项用以组织事项及编表的有用技术而已。我们应该重点考虑的是一个融资或投资事项是否是相关的及是否应该报告，而不是考虑营运资本是否会受某一事项的影响，这一点也证明了事项法的适应性。对特定的厂商或在特定的时期，不同的融资或投资事项可能是相关的也可能是不相关的。因此，资金表的内容不需要在所有的时期或对所有的厂商都保持不变。

## （四）《基本会计理论说明书》与事项法理论

《基本会计理论说明书》的绝大部分推荐逻辑上更多地来自“事项”定向而非“价值”定向。如果价值法被采用，为什么准则或指南就成了必需的？如果使用者的需求实际上是很确定的，那会计将提供使决策模型起最佳作用的数值。唯一相关的标准将是在模型中使用的数据的性能。如果数值能在特定的模型中起很好的作用，那么这些数值就不需要是可检验的或没有偏倚的。但是，如果使用者的需求不是确定的表示是一种“事项”法，那么就需要采用限制范围的准则并规定相关事项的说明。

在“价值”法的条件下对双重属性报告的需求还不清楚。大概，这种需求的出现是因为对不同的使用者而言不同的报告内容是有用的。即：历史成本数据对经营职能是有用的，而现行成本数据则对投资职能有用。这种相当不充分的解释导致这样的假设：双重计量属性报告中的历史成本栏是作为一种临时措施来提倡，一直到现行价值可能横扫天下，但这并非委

员会的意见。

多重计量属性的报告似乎与事项法的观点非常一致。ASOBAT（即：“基本会计理论说明书”——译者注）所倡导的两重属性报告是向这方向迈出的一步。正如 ASOBAT 所指出的：“历史的信息反映了市场交易，而现行成本信息反映了市场交易加上‘未被感知的市场影响’，而这种差异表明未被感知的环境影响的效应。”因为历史成本栏中包括了不同于市场交易的事项的描述，（如：折旧、摊销及其他重要的应计项目），而且因为市场交易与环境变化并不是唯一与企业相关的事项，这种双重计量属性的主张还不够成功，但它们毕竟代表了一个开端。

不同的事项应在不同的栏目中报告，因为：（1）它们在可测性方面不同；（2）它们在可控性方面不同；（3）它们从一个时期到另一时期的重要性不同。例如，毋庸置疑，市场交易与环境变化在可测性方面不同。用单一计数量化（在度量误差相对小的情况下）可以对市场交易进行相对令人满意的描述。）围绕这个单一数字往往很少出现变化。然而，这种方法不能用于环境变化或预测。对环境变化或预测而言，用范围或分布来对其进行描述会更加合适。而且这种方法的度量误差是重大的。只要采用单一计量属性的报告，继续用单一度量程序（而这种单一度量程序对某种类型的事项是不适合的）来度量各种事项将成为一种趋势，而我们将继续面对评价度量偏差或错误的难题。

在厂商的经理们看来这些事项在控制能力方面也是不同的。显然，比起环境变化市场交易是更可控制的，但比起转换可控制的则更少。如果在评价管理工作方面会计报告是有用的话，那么通过控制能力来区分事项将有助于实现这一目标。

最后，不同事项的重要性会随时期而异。某一投资者可能会预计有一个稳定的时期，在这一时期里环境变化可望是最小的，而且为了充分地根据会计数据进行预测，他必须能够使环境变化的影响与市场交易分开。通过多重计量属性报告他能实现这一目标。在不同类型事项的重要性发生变化的同时，使用者会根据他们对将来的预测，给不同类型的事项加上不同的权重数。

乍一看，多重计量属性报告似乎与现行会计实务截然不同——真是如此吗？现在我们使用多排式报告，我们将损益表分成许多子集计，如：营业收入、销售成本、销售和管理费、税收等，将资产负债表按权益与资产的种类分成多排。对用什么来解释子集计的当前水平的研究非常少，而价值学派的极端支持者则在使损益表现行格式更合理化方面碰到了艰难时期。目前的损益表是围绕着职能事项结构组织的，而资产负债表是围绕职能影响结构组织的。多重计量属性报告应该给这两种报告增加“事项来源分类”。而且这些会计报告（它们代替由  $7 \times 1$  矩阵组成的会计报告）是由  $7 \times 5$  矩阵组成的。这种从一个矩阵到另外一个矩阵的方法似乎不是那么完全创新的，而且通过事项法会变得更加容易。

### 三、结 论

诚然，上述的讨论仅是对会计理论新定向的粗浅和不成熟的看法。那么为什么在此将其提出来呢？只是希望鼓励由这种方法所启发的研究活动，也更希望这可能促进对某种本质（即使很少表示当前会计思想的隐含宗旨）的重新检验。事项法表明的可能有研究机会的领域是很多的。下面就是其中的一些：

（1）在解释厂商未来价值上，检验事项的逐条预测（如销售收入、销售成本的预测）是否比用象收益这样的更为集计的数字更有效。

（2）对会计报告的现行格式进行调查研究，以发现这些格式起到什么作用，看它们有多大用处。比如，损益表和资产负债表的各种子类目能够覆盖多大范围，它们提供的额外信

息的范围有多大？

（3）努力开发更精致的模型来解释现金流出与现金流入之间的时滞，比如尽量用资金表、生产表及其他表来预测现金流量。

（4）对会计人员当前使用的集计方法所造成的信息损失进行调查研究。在为提出一个收益数字或提出不同的资产负债表金额而进行的集计和事项合并损失了多少信息？这种研究以后的扩展是对因表达按美元计算的所有经济活动而造成的信息损失进行调查研究。

（5）基于事项法构建有用的会计报告形式。

最后，如果在此作为结论提出的看法将成为研究活动和主张重新检验的说明，本文将得到其合理性。

译者单位：中南财经政法大学会计学院  
邮 编：430064

